

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ТРАНСГРАНИЧНЫХ ОПЕРАЦИЙ, СОВЕРШАЕМЫХ В ЭЛЕКТРОННОЙ ФОРМЕ: РАЗВИТИЕ ПОДХОДОВ К КЛАССИФИКАЦИИ ДОХОДОВ*

Н.С. Милоголов^{1,2}, А.Б. Берберов³

¹ *Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), г. Москва, Россия*

² *Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, г. Москва, Россия*

³ *Институт экономической политики им. Е.Т. Гайдара, г. Москва, Россия*

Информация о статье

Дата поступления –

29 июля 2020 г.

Дата принятия в печать –

16 ноября 2020 г.

Дата онлайн-размещения –

30 декабря 2020 г.

Ключевые слова

Налог на прибыль, цифровая экономика, классификация дохода, налоговые соглашения, ОЭСР, роялти, доход от предпринимательской деятельности, облачные услуги, налоговое право

Статья посвящена исследованию проблемы классификации различных видов доходов, полученных в результате совершения операций в электронной форме, для целей внутреннего налогового законодательства и двусторонних налоговых соглашений. Для достижения указанной цели в статье анализируются теоретические подходы ОЭСР и ООН, отдельные национальные правовые подходы, а также алгоритм классификации доходов при оказании облачных услуг. Выводы в первой части исследования неоднозначны: с одной стороны, комментариями к Модельным конвенциям ОЭСР и ООН выработаны подходы к разграничению цифровых платежей в целях налога на прибыль, с другой стороны, данные подходы не устраняют полностью правовой неопределенности в силу специфической природы цифровых услуг. Во второй части исследования рассмотрен взгляд на проблему с перспективы российского правоприменения. Для этого авторами проанализирована отечественная судебная практика, из которой трудно сделать однозначный вывод о выработке национального подхода к классификации в силу незначительного количества судебных дел. Как результат, авторами предпринята попытка формирования теоретико-методологической модели классификации цифровых платежей в целях применения налога на прибыль, исходя из положений национального законодательства.

TAXATION OF CROSS-BORDER DIGITAL TRANSACTIONS: DEVELOPMENT OF APPROACHES TO INCOME CLASSIFICATION**

Nikolay S. Milogolov^{1,2}, Azamat B. Berberov³

¹ *Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russia*

² *Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia*

³ *Gaidar Institute for Economic Policy, Moscow, Russia*

Article info

Received –

2020 July 29

Accepted –

2020 November 16

Available online –

2020 December 30

Keywords

Corporate income tax, digital economy, classification of income,

The subject. The developing approaches towards the classification of various types of income received as a result of electronic transactions for the purposes of domestic tax legislation and double tax treaties at the level of international tax governance and at the level of Russian tax legislation and practice.

The aim of this paper is to test the hypothesis that the legal approach and criteria developed in the course of work of global tax governance institutions (OECD and UN) towards income classification from cross-border transactions in electronic form can be used as a basis for legal approach towards this issue in Russia.

The authors use the methods of comparative legal analysis and logical-analytical method. In particular authors perform the detailed review of the related provisions of OECD and UN

* Статья подготовлена в рамках выполнения научно-исследовательской работы по теме государственного задания Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации.

** The article was prepared as part of research project on the topic of the state assignment of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration.

tax treaties, OECD, royalty,
business income, cloud services,
tax law

Model Tax Conventions, commentaries to them and global tax governance expert group's position and contrast it against the Russian legal practice relating to the subject.

The main results, scope of application. Uncertainty in the income classification may arise for almost any type of digital transactions, since income received can fall under at least three different categories. Incorrect legal classification may result in double taxation, non-taxation and distortion of neutrality. There is still ambiguity in the development of international consensus approach towards the issue. There are developing approaches to the characterization of income in the comments to the OECD and UN Model Tax Conventions, however, they can hardly be called fully elaborated due to the specific nature of the digital transactions. The similar situation can be observed in Russian tax legislation where the issue of digital transactions creates a lot of uncertainty. The analysis of domestic court practice indicates the absence of the national approach to the classification of income due to the small number of court cases. On this basis, an attempt was made to form a theoretical and methodological model of classification of digital payments for the purpose of applying the corporate income tax, based on the provisions of domestic law and recommendations of OECD and the UN.

Conclusions. The authors find that despite of the presence of some guidance towards characterization of income from digital transactions at the level of OECD and UN a stable legal framework is strongly needed in the domestic tax law. The approach towards classification proposed in this article can be used as a reference point for further academic and practical discussion.

1. Проблема классификации доходов для целей налогообложения в условиях цифровой трансформации бизнеса

В условиях развития цифровой экономики имеет место трансформация экономических и правовых последствий применения действующих правил налогообложения к меняющимся бизнес-моделям. Это приводит к правовой неопределенности, нарушению нейтральности между традиционным и цифровым бизнесом и созданию возможностей для уклонения от налогообложения. Примером такой трансформации в правоприменении является классификация различных видов доходов, полученных в результате операций в электронной форме для целей внутреннего налогового законодательства и двусторонних налоговых соглашений¹. Неопределенность в классификации возникает, например, при оказании облачных услуг или услуг 3D печати, сущность которых не отражена ни в Модельной конвенции ОЭСР (2017), ни в Модельной конвенции ООН (2017) [1, с. 2]. Потенциально вознаграждение за

оказание таких услуг может трактоваться в качестве сразу трех различных форм доходов²:

– роялти, особенно в ситуации, если определение понятия «роялти», согласно налоговому соглашению, включает в себя платежи «за пользование или право пользования промышленным, коммерческим или научным оборудованием»;

– платежей за технические услуги, если налоговое соглашение содержит подобные положения (например, статью, аналогичную статье 12А МК ООН (2017));

– прибыли от ведения предпринимательской деятельности

Важность однозначной правовой классификации объясняется тем, что, в соответствии с большинством налоговых соглашений, прибыль от предпринимательской деятельности подлежит налогообложению в стране-источнике только при наличии там физического присутствия иностранного предприятия. Некоторые другие доходы, такие как роялти или плата за оказание технических услуг, могут обла-

¹ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report // OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (дата обращения: 29.07.2020).

² Tax consequences of the digitalized economy // Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. URL:

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_Digital-Economy.pdf (дата обращения: 29.07.2020). На наш взгляд, в данный список следует добавить возможность отнесения дохода от осуществления цифровых операций к доходам от прироста капитала при определенных обстоятельствах.

гаться налогом в стране-источнике, даже если физического присутствия в ней нет. Таким образом, в зависимости от того, к какой категории отнесен доход, налоговые права договаривающихся государств могут существенно различаться [2, с. 408]. Подобная особенность также влияет и на положение налогоплательщиков: неверная правовая классификация цифровых доходов, имеющих зачастую «гибридный» характер [3, с. 4], может привести к двойному налогообложению [4, с. 10] и к риску доначислений в результате налоговой проверки³.

2. Классификация доходов от электронной коммерции: развитие подходов ОЭСР

2.1. Роялти или предпринимательская деятельность?

Хотя комментарии к МК ОЭСР (2017) или МК ООН (2017) и сами тексты модельных налоговых конвенций и не содержат однозначной классификации доходов от операций в цифровой форме, данный вопрос, тем не менее, последовательно обсуждался в течение последних 20 лет. Еще в 2001 г. технической консультативной группой (TAG) при комитете ОЭСР по налоговым вопросам было установлено, что налогообложение всех типичных операций в электронной форме может в основном подпадать под действие двух статей соглашений: статьи 7, регулирующей вопросы налогообложения предпринимательской деятельности, либо статьи 12, регулирующей вопросы налогообложения роялти⁴. Роялти образуются тогда, когда существенным условием сделки является предоставление авторских прав на контент. Это возможно, например, когда при загрузке изображения издатель книги планирует использовать его в качестве обложки книги, т. е. приобретает права на использование авторских прав⁵. В свою очередь доход является доходом от предпринимательской деятельности, если:

– сущностью сделки является что-то иное, чем использование или получение права на использование авторских прав;

– клиенту передается узкий набор прав, необходимый лишь для нормального функционирования товара на компьютере или другом устройстве⁶.

Несмотря на то, что некоторыми экспертами указывается на сложность разделения между доходами от оказания цифровых услуг, что различия между двумя видами доходов выглядят «иллюзорными» [5, 34], в документе TAG приводятся и другие примеры, более подробно раскрывающие разницу между ними. Можно выделить платеж оператора сайта контент-провайдеру за предоставление контента с целью привлечения пользователей. Если авторское право на контент остается за контент-провайдером, то платеж будет являться роялти в той мере, в которой отображение контента является частью авторского права владельца контента⁷. Однако если в последующем авторское право на такой контент переходит к оператору сайта, то платеж является доходом от предпринимательской деятельности. Так же, по мнению TAG, следует классифицировать и другие платежи от типичных цифровых операций, например, за приобретение и загрузку цифрового продукта для собственного использования и потребления, комиссия оператору онлайн-магазина и другие платежи.

2.2. Предоставление ноу-хау (оборудования) или предоставление услуг?

Отдельная группа вопросов возникает при осмыслении того, могут ли доходы от цифровых операций рассматриваться в качестве роялти, если определение роялти в налоговом соглашении включает в себя «платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования». TAG приводит пример временного предоставления программного обеспечения или других цифровых продуктов⁸. По мнению экспертов, доходы от цифровых операций не будут подпадать под определение «роялти» в силу следующих причин:

– цифровые продукты не могут рассматриваться как «оборудование», потому что термин «оборудование» может применяться только к материальному продукту (тот факт, что цифровой продукт предоставляется на материальном носителе, не изменяет того, что объектом сделки является приобретение прав на использование цифрового контента,

³ Digital Economy in India. Direct and Indirect Taxation // Nishith Desai. URL: http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Research%20Papers/DIGITAL_ECONOMY_IN_INDIA-web.pdf (дата обращения: 29.07.2020).

⁴ Tax treaty characterization issues arising from e-commerce report to working party No. 1 of the OECD committee on fiscal

affairs // OECD. URL: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/1923396.pdf> (дата обращения: 29.07.2020).

⁵ Там же. С. 21.

⁶ Там же. С. 5–6.

⁷ Там же.

⁸ Там же. С. 22.

а не прав на использование материального носителя); либо потому что термин «оборудование» в контексте роялти относится к имуществу, которому предназначено играть вспомогательную роль в промышленном, коммерческом или научном процессе;

– некоторые цифровые продукты (например, игры, музыка или видео) нельзя рассматривать в контексте «промышленного, коммерческого или научного» характера, по крайней мере, когда они предоставляются частному потребителю⁹.

Кроме того, при отнесении дохода от операций в цифровой форме к той или иной статье налоговых соглашений может возникнуть вопрос, подпадает ли содержание такой сделки в область «ноу-хау», с учетом того, что плата за «информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта» может представлять собой роялти. Вопрос актуален при оказании технико-консультационных услуг клиентам, которые не будут представлять собой передачу «ноу-хау», а, следовательно, получаемые вознаграждения не будут являться роялти¹⁰. Формируя подобный вывод, TAG были проанализированы различные определения понятию «ноу-хау», из которых следует, что ключевым отличием услуг, помимо других немаловажных критериев, от передачи «ноу-хау» является использование одной из сторон привычных навыков, наработанных опытом, для выполнения работы для другой стороны¹¹.

Пересечение с проблемой «ноу-хау» заметно и при классификации доходов, полученных в результате удаленного доступа к профессиональным консультациям. Отталкиваясь от того, что предоставление консультаций по запросу является услугой, TAG было предложено относить такие доходы к доходам от предпринимательской деятельности¹². Теоретически указанные доходы могут выступать в качестве вознаграждения за оказание технических услуг, со-

гласно статье 12А МК ООН (2017)¹³, используемой, например, в российско-индийском ДИДН¹⁴. Однако её фундаментальным принципом является применение поставщиком услуг «специализированных знаний, навыков или опыта от имени клиента» или «передачу знаний, навыков или опыта клиенту», за исключением передачи информации, охватываемой определением «роялти»¹⁵. Рассматривая ситуацию доступа пользователей к сайту с контентом за периодическую плату, TAG отмечает, что такой доход будет формировать собой доход от предпринимательской деятельности, так как платеж предназначен для взаимодействия с сайтом в целях личного пользования, а не в силу оказания каких-либо услуг «технического, управленческого или консультационного характера»¹⁶.

2.3. Облачные услуги: анализ для целей классификации

Несмотря на стремительный рост использования облачных услуг [6, с. 229], комментарии к МК ОЭСР (2017) или МК ООН (2017) прямо не рассматривают вопрос отнесения доходов от оказания облачных услуг к статьям налоговых соглашений. Учитывая это, экспертами предлагается перейти к разработке специальной налоговой статьи, цель которой заключалась бы в регулировании трансграничного налогообложения облачных услуг [7, с. 35]. Подобные призывы не выглядят утопичными, однако взгляд ОЭСР заключается в том, что результаты проведенной работы пока остаются актуальными¹⁷. В этой связи можно опять обратиться к исследованию TAG, определить вид услуг, наиболее полно соответствующий облачным услугам. На наш взгляд, таковыми являются услуги хостинга. Рассматривая сущность подобных операций, TAG отмечает, что их оказание приводит к получению доходов от предпринимательской деятельности, а не роялти¹⁸.

⁹ Tax treaty characterization issues arising from e-commerce report to working party No. 1 of the OECD committee on fiscal affairs. С. 12.

¹⁰ Там же. С. 28–29.

¹¹ Там же. С. 10.

¹² Там же. С. 28–29.

¹³ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017) // UN. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 29.07.2020).

¹⁴ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Индия от 25.03.1997 «Об избежании

двойного налогообложения в отношении налогов на доходы». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17874/

¹⁵ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017).

¹⁶ Tax treaty characterization issues arising from e-commerce report to working party No. 1 of the OECD committee on fiscal affairs.

¹⁷ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report.

¹⁸ Tax treaty characterization issues arising from e-commerce report to working party No. 1 of the OECD committee on fiscal affairs.

– поставщик услуг остается владельцем оборудования, на котором хранятся данные, а также вправе заменять его по своему желанию;

– провайдером предоставляется доступ к оборудованию для многих клиентов, а не только для одного клиента;

– клиент не получает какого-либо права владения или контроля над таким оборудованием.

TAG была рассмотрена возможность применения к такому доходу положений, допускающих их налогообложение в качестве вознаграждений за оказание технических услуг, однако, если сущность такой услуги тождественна «простому складированию» и её выполнение не требует специальных технических знаний, то такой платеж не может являться вознаграждением за оказание технических услуг¹⁹. Схожую позицию, в частности, можно найти в индийской судебной практике, где было указано на то, что простое совершение сделок через платформу «eBay» не следует толковать как оказание технических услуг, так как платформа обеспечивает лишь стандартный уровень удобства, доступный всем [8].

Контракты на предоставление облачных услуг, как правило, включают в себя целый перечень услуг. В комментариях к статье 12 МК ОЭСР (2017) развивается линия, изложенная TAG, о том, что, общая сумма вознаграждения, выплачиваемого по смешанным контрактам, должна быть разбита на основе информации, содержащейся в контракте, а к каждой отдельной части должен применяться соответствующий режим налогообложения. При этом если один элемент «безусловно, представляет собой основную цель контракта», а другой «носит лишь вспомогательный и в значительной мере неважный характер», то вся выплачиваемая сумма должна рассматриваться как относящаяся только к основному элементу²⁰. Вопрос о том, должен ли контракт быть разделен, имеет существенные практические последствия:

– если налогообложение основного элемента контракта потребует удержания налога у источника, то весь платеж будет облагаться налогом у источника;

– если договор можно разделить, то удержанный налог будет применяться только к части дохода.

Подобный подход, в частности, используется американским налоговым законодательством [9],

однако, на наш взгляд, на практике представляется сложным отличить основной и вспомогательный элементы и применить налоговый режим основной части к остальным частям договора, например, в ситуации, когда программное обеспечение является встроенным в поставляемое аппаратное оборудование [10, с. 23]. Отнесение дохода к той или иной статье налоговых соглашений потребует от налогоплательщика понимания конкретных операций и должно начинаться с глубокого анализа условий в договоре [11, с. 469], в ходе которого следует, в частности, рассмотреть любые отсылки на распределение прав интеллектуальной собственности и прав на использование оборудования.

3. Развитие российской правоприменительной практики по вопросу классификации доходов от операций в электронной форме

3.1 Анализ складывающихся в судебной практике и налоговом законодательстве подходов

В российской судебной практике можно выделить несколько дел, в которых по причине отсутствия однозначного подхода в законодательстве к классификации доходов от совершения операций в электронной форме, возникла правовая неопределенность, приводящая к налоговым спорам. Причинами споров являются как неоднозначность правовой природы объектов интеллектуальной собственности, так и несовершенство законодательных норм в целом. Обращение к гражданскому законодательству позволяет обнаружить лишь расплывчатое определение понятию «услуга», в соответствии с которым под оказанием услуг понимается «совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности»²¹.

Более конкретного представления об «услугах» не дает и прочтение налогового законодательства, где под услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности²². Несколько лет назад в НК РФ была введена ст. 174.2, раскрывающая понятие услуг в электронной форме, согласно которой «оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через сеть «Интернет», ав-

¹⁹ Tax treaty characterization issues arising from e-commerce report to working party No. 1 of the OECD committee on fiscal affairs.

²⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2017) // OECD. URL: [https://read.oecd-ili-](https://read.oecd-ili)

[brary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#](https://read.oecd-ili.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#) (дата обращения: 29.07.2020).

²¹ Ст. 779 Гражданского кодекса Российской Федерации.

²² Ст. 38 Налогового кодекса Российской Федерации.

томатизированно с использованием информационных технологий. Однако и тут не обошлось без законодательных пробелов. В частности, возникает вопрос, можно ли, исходя из положений данной статьи, считать электронными услуги, оказываемые онлайн, в том случае, если Интернет используется лишь как способ передачи информации или данных, а исполнитель принимает в процессе существенное личное участие [12]. Более того, данная статья направлена на регулирование вопросов налогообложения налогом на добавленную стоимость исключительно иностранных организаций и не вносит разъяснений относительно правовой классификации доходов от цифровых операций российских компаний, а также применимого режима их налогообложения иными налогами, помимо НДС.

Суд в деле компании «Блумберг Эл-Пи»²³ пытался ответить на вопрос о том, насколько деятельность московского офиса Блумберг была идентичной деятельности американской компании Блумберг в целом, а следовательно, доказать, что она являлась существенной для получения выручки американской компании из России и не являлась «вспомогательной» или «подготовительной», и соответственно, подпадающей под исключения из определения постоянного представительства в соответствии с подп. d и e п. 4 ст. 5 Договора между РФ и США (1992)). По мнению суда²⁴ под основной деятельностью обычно понимается деятельность, являющаяся существенной и важной исходя из содержания предпринимательских целей и задач организации, таким образом, содержание постоянного места деятельности в Российской Федерации специализированными информационными агентствами с целью сбора, обработки и перепродажи информации клиентам также следует рассматривать как постоянное представительство. Таким образом, суд в результате проведенного анализа свел деятельность американской компании Блумберг в России к деятельности специализированного информационного агентства, хотя есть основания считать, что оказанные иностранной компанией услуги имеют более широкое экономическое содержание, будучи классическим примером SaaS. Так, в частности, оказываемые американской компанией на российском рынке услуги включали в себя:

- предоставление клиентам доступа к специализированным аналитическим компьютерным программам (разработанным компанией) по оценке финансовых продуктов и электронным базам финансовой информации и новостям;
- электронные информационные услуги;
- услуги электронной торговли финансовыми инструментами;
- услуги электронных баз данных;
- аналитические программы и программы по оценке финансовых инструментов.

Данное дело имеет отрицательный исход для налогоплательщика, что увеличивает налоговые риски и усиливает нарушение нейтральности между традиционным и цифровым бизнесом в условиях отсутствия проработанной методологии отнесения доходов от цифровой деятельности к той или иной категории.

3.2. Потенциал развития подходов к классификации операций в цифровой форме в России в контексте международного опыта

Отправной точкой для развития методического подхода является анализ определения отдельных видов доходов, облагаемых у источника в Российской Федерации. Так, согласно п. 4, ст. 309 НК РФ, доходы от использования в России прав на объекты интеллектуальной собственности, полученные иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в России, подлежат обложению налогом в России. В частности, к таким доходам относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, любых патентов, информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта. Указанное определение в целом соответствует аналогичному определению, изложенному в налоговых соглашениях Российской Федерации с некоторыми исключениями. Основными формами документального оформления передачи прав на результаты интеллектуальной деятельности являются лицензионный договор и договор отчуждения исключительного права. В ходе реализации последнего собственником объекта передаются все права и обязанности приобретателю. Доход от полной передачи прав на объект не подпадает под действие п. 4, ст. 309 НК РФ, однако может теоретически подпадать под действие других статей,

²³ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 14.12.2010 г. № А40-94391/10-142-134.

²⁴ Там же.

связанных с налогообложением доходов от прироста капитальной стоимости²⁵.

При этом имеется неопределенность в отношении того, под какую категорию подпадает получаемый иностранной организацией доход в рамках действия лицензионных договоров, которые закрепляют «пределы» для использования результата интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации лицензиатом²⁶. Наличие отсылки на пределы и формирует комплексность достоверного определения дохода. Во-первых, в большинстве случаев любая сделка по передаче прав может представлять собой передачу (1) частичных или полных прав в отношении лежащих в основе авторских прав (2) частичных или полных прав на копию программы (3) ноу-хау или секретной формулы. Во-вторых, в ситуации смешанных контрактов, следует помнить о необходимости анализа контракта на предмет его «основной цели» либо в её отсутствие применения к каждой части контракта соответствующего налогового режима.

Некоторыми экспертами, отталкиваясь от разделения доходов иностранной организации на доходы активного и пассивного характера, предлагается обращать внимание на то, что именно передается при заключении договора – права собственности на продукт или права, отличные от права собственности [13, с. 143]. Обращение к зарубежному опыту показывает аналогичную логику. Согласно американской судебной практике, если клиент получает копию программы, но не приобретает никаких прав (или ему предоставлены «de minimis» права²⁷), то такой платеж не может классифицироваться как роялти [14, с. 716]. Схожая логика применяется в сингапурском²⁸, индийском [15] и израильском [16] законодательствах.

Определение роялти, согласно НК РФ, включает в себя также платежи за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта. С одной стороны, по мнению ОЭСР, сделки электронной торговли, приводящие к платежам за

ноу-хау, встречаются относительно редко²⁹. С другой стороны, в некоторых сделках всё же необходимо различать, идет ли речь о предоставлении услуг или о предоставлении «ноу-хау». На наш взгляд, определение «ноу-хау», изложенное в гражданском законодательстве³⁰, концептуально схоже с позицией, заложенной в Модельных конвенциях – на это также указывает и параллельная классификация услуг, «мимикрирующих» под «ноу-хау» согласно МК ОЭСР (2017) и ООН (2017) и НК РФ (см. табл. 1).

Такая позиция не является догматической. Например, получение закрытого перечня клиентов, как и получение конфиденциальной информации, раскрывающей принципы формирования какой-либо программы, может представлять собой «ноу-хау». Следовательно, достоверное определение категории дохода зависит от конкретных условий, заложенных в контракте. Схожая логика может быть применима и в ситуации, когда контракт предусматривает предоставление целого перечня услуг (как уже было отмечено выше, в такой ситуации предлагается обращать внимание на сущность контракта, а именно на его основную цель). Согласно п. 4, ст. 421 ГК РФ, стороны вправе заключать договоры, содержащие элементы различных договоров: в таком случае, к отношениям сторон по такому договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре. Можно предположить, что и в случае налоговой классификации доходов применяется подобная логика. Однако Минфином РФ отмечается, что применение льготы по НДС³¹ неправомерно при заключении иного, кроме лицензионного договора³². Остается не до конца ясным, следует ли налогоплательщику анализировать основную цель договора, а, следовательно, актуальной является выработка национального методологического подхода, направленного на идентификацию договоров в разрезе налога на прибыль.

²⁵ Тем не менее, следует подчеркнуть, что данная позиция также может быть подвергнута сомнению, особенно с учетом выводов по делу № А11-11036/2016 (ЗАО «Бриджтаун Фудс»). См. подробнее: URL: <https://taxology.ru/digest69> (дата обращения: 29.07.2020).

²⁶ Ст. 1235 Гражданского кодекса Российской Федерации.

²⁷ Например, условия использования сервиса Netflix в России предусматривают лишь «ограниченное, неисключительное, непередаваемое право на доступ к службе Netflix и просмотр содержимого Netflix». URL: <https://media.netflix.com/en/terms-and-conditions> (дата обращения: 29.07.2020).

²⁸ Rights-Based Approach for Characterizing Software Payments and Payments for the Use of or the Right to Use Infor-

mation and Digitized Goods // IRAS. URL: https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguides_CIT_rights-based%20approach_2013-02-08.pdf (дата обращения: 29.07.2020).

²⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2017).

³⁰ Ст. 1465 Гражданского кодекса Российской Федерации.

³¹ Речь идет о льготе, изложенной в пп. 26 п.2 ст. 149 НК РФ

³² Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 27 ноября 2018 г. № 03-07-07/85571. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72018422/> (дата обращения: 29.07.2020).

Таблица 1

Платежи, являющиеся доходами от оказания услуг – российский взгляд

<i>Платежи</i>	<i>НК РФ</i>	<i>МК ОЭСР и ООН</i>
вознаграждение за послепродажное обслуживание		не является «ноу-хау»
за гарантийные услуги		
за техническую помощь		
за перечень потенциальных клиентов ³³		
за экспертное заключение		
за электронные консультации, предоставляемые техническими экспертами		

4. Заключение

Проблема однозначной характеристики дохода является лишь одной из проблем, с которой сталкиваются цифровые компании и налоговые органы. С одной стороны, TAG были предложены рекомендации по изменению комментариев в МК ОЭСР с тем, чтобы устранить двусмысленность в отношении характеристики доходов. С другой стороны, на наш взгляд, одной работы ОЭСР недостаточно для обеспечения беспристрастной характеристики доходов, получаемых цифровыми компаниями. Подобные вопросы могут быть решены через постепенное выстраивание стабильной правовой базы [17, с. 140],

в том числе со стороны национального законодательства [18, с. 106], а в долгосрочной перспективе и налоговой гармонизации между доходами от оказания цифровых услуг [19, с. 733]. В этой связи, в качестве отправной точки, в заключение нами предпринимается попытка классификации цифровых операций, согласно п. 2, ст. 174.2 НК РФ, для целей налога на прибыль. Как и в ситуации с взглядом ОЭСР [20, с. 10], на наш взгляд, большую часть платежей за осуществление цифровых операций следует классифицировать в качестве дохода от предпринимательской деятельности (табл. 2).

Таблица 2

Классификация цифровых услуг в контексте налогового законодательства

<i>Вид операции</i>	<i>Вид дохода</i>
Предоставление прав на использование программ для электронных вычислительных машин, баз данных через сеть «Интернет», в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности	Доход от предпринимательской деятельности / роялти ³⁴
Оказание рекламных услуг в сети «Интернет», а также предоставление рекламной площади (пространства) в сети «Интернет»	Доход от предпринимательской деятельности
Оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети «Интернет»	
Оказание через сеть «Интернет» услуг по предоставлению технических, организационных, информационных и иных возможностей, осуществляемых с использованием информационных технологий и систем, для установления контактов и заключения сделок между продавцами и покупателями	
Обеспечение и (или) поддержание коммерческого или личного присутствия в сети «Интернет», поддержка электронных ресурсов пользователей, обеспечение доступа к ним других пользователей сети, предоставление пользователям возможности их модификации	
Хранение и обработка информации при условии, что лицо, представившее эту информацию, имеет к ней доступ через сеть «Интернет».	
Предоставление в режиме реального времени вычислительной мощности для размещения информации в информационной системе	
Предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга	Доход от предпринимательской деятельности ³⁵
Оказание услуг по администрированию информационных систем, сайтов в сети «Интернет»	

³³ В ситуации, когда перечень составляется специально для плательщика из общедоступной информации.

³⁴ Вопрос достоверного определения подобного дохода зависит от уровня прав, передаваемых покупателю. В ситуации, если они составляют лишь «de minimis» уровень, то такой доход трактуется как доход от предпринимательской деятельности (аналогичный подход характерен и для ОЭСР).

³⁵ Маловероятно, что предоставление подобной услуги связано с передачей «ноу-хау», авторских прав или других элементов, классифицирующих подобный платеж в качестве роялти.

Окончание табл. 2

<i>Вид операции</i>	<i>Вид дохода</i>
Оказание услуг, осуществляемых автоматическим способом через сеть «Интернет» при вводе данных покупателем услуги, автоматизированных услуг по поиску данных, их отбору и сортировке по запросам, предоставлению указанных данных пользователям через информационно-телекоммуникационные сети	Доход от предпринимательской деятельности
Предоставление прав на использование электронных книг (изданий) и других электронных публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных произведений с текстом или без текста, аудиовизуальных произведений через сеть «Интернет», в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним для просмотра или прослушивания через сеть «Интернет»	Доход от предпринимательской деятельности / роялти ³⁶
Оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях	
Предоставление доступа к поисковым системам в сети «Интернет»	Доход от предпринимательской деятельности
Ведение статистики на сайтах в сети «Интернет»	Доход от предпринимательской деятельности

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Terada-Hagiwara A. Taxation Challenges in a Digital Economy - The Case of the People's Republic of China [Электронный ресурс] / A. Terada-Hagiwara, K. Gonzales, J. Wang // ADB Briefs. – 2019. – № 108. – P. 1–7. – URL: <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/504616/adb-brief-108-taxation-digital-economy-peoples-republic-china.pdf> (дата обращения: 29.07.2020).
2. Requena J.Á.G. Tax Treaty Characterization of Income Derived from Cloud Computing and 3D Printing and the Spanish Approach / J.Á.G. Requena // Intertax. – 2018. – No. 46 (5). – P. 408–421.
3. Yu R. Characterisation of E-Commerce Transactions: A Review of TAG Final Report on Tax Treaty Characterisation [Электронный ресурс] / R. Yu. – URL: <http://members.optushome.com.au/raymondyu/pub/papers/eChar.pdf> (дата обращения: 29.07.2020).
4. Basu S. International taxation of e-commerce: Persistent problems and possible developments / S. Basu // The Journal of Information, Law and Technology. – 2008. – №1. – P. 1–25.
5. Badura E. Taxation Aspects of International E-Commerce [Электронный ресурс] / E. Badura // Management International Conference, Opalija, 2019, 29 May – 1 June. – DOI: 10.26493/978-961-6832-68-7.3 – URL: <http://www.hippocampus.si/ISBN/978-961-6832-68-7/3.pdf> (дата обращения: 29.07.2020).
6. Batayev A.V. Analysis of world trends in the field of cloud technology / A.V. Batayev // Эпомен. – 2019. – № 32. – С. 228–233.
7. Mckinon M.J. An income tax proposal for inbound electronic services. M.Sc. Diss. [Электронный ресурс] / M.J. Mckinon. – Johannesburg: University of Johannesburg, 2016. – 110 p. – URL: <https://ujcontent.uj.ac.za/vital/access/services/Download/uj:24308/SOURCE1> (дата обращения: 29.07.2020).
8. Agarwal S. Taxation of E-commerce Companies [Электронный ресурс] / S. Agarwal // Voice of Chartered Accountants. URL: http://voiceofca.in/siteadmin/document/05_08_15_Ecommerce.pdf (дата обращения: 29.07.2020).
9. Wheeler I.J. New Proposed Regulations on Cloud Computing and Digital Content Transactions / I.J. Wheeler, S.E. Wang, J.S. Lloyd // Journal of Taxation of Investments. 2020. – №37 (2). – P. 13-20.
10. Desai C. International Taxation – Royalty and Fees for Technical Services [Электронный ресурс] / C. Desai // Foundation for International Taxation. – URL: http://www.fitindia.org/downloads/Chhaya_Desai_2011.pdf (дата обращения: 18.09.2020).
11. Scornos D. Cloud computing and International Taxation / D. Scornos // Novità fiscali. – 2019. – Т. 2019. – № 10. – С. 468-470.

³⁶ Достоверное отнесение дохода к той или иной категории зависит от уровня передаваемых прав. Например, если клиент получает право использовать полученное изображение на обложке своей книги, то такой платеж может образовывать собой роялти. Оказание услуг по поиску потенциальных покупателей может составлять передачу «ноу-хау» и, соответственно, вознаграждение за нее тогда будет образовывать роялти, а не доход от предпринимательской деятельности.

12. Цохорова О.О. Определение «электронной услуги» для целей «налога на Google» [Электронный ресурс] / О.О. Цохорова // *Zakon.ru* – первая социальная сеть для юристов. 2019. 27 мая. – URL: https://zakon.ru/blog/2019/05/27/opredelenie_elektronnoj_uslugi_dlya_celej_naloga_na_google (дата обращения: 29.07.2020).
13. Хуснетдинов Р.Е. Прямое налогообложение иностранных участников электронной предпринимательской деятельности / Р.Е. Хуснетдинов // Академия бюджета и казначейства. Финансовый журнал. – 2011. – № 2(8). – С. 141–150.
14. Cicconi L. U.S. Tax Issues for Foreign Mobile Application Companies [Электронный ресурс] / L. Cicconi // *Tax Practice*. 2012. 12 Feb. – URL: <https://www.gibsondunn.com/wp-content/uploads/documents/publications/Cicconi-USTaxIssuesforForeignMobileApplicationCompanies.pdf> (дата обращения: 18.09.2020).
15. Sathianathan M. Copyright or Copyrighted Article? The Debate Continues [Электронный ресурс] / M. Sathianathan M. Ramani, R. Simhan // *Mondaq*. – 2013. – 26 Sept. – URL: <https://www.mondaq.com/india/withholding-tax/265396/taxing-times-copyright-or-copyrighted-article-the-debate-continues> (дата обращения: 29.07.2020).
16. Nov A. Taxation of Computer Software: the Israeli Tax Authority Position [Электронный ресурс] / A. Nov // *HG Legal Resources*. – URL: <https://www.hg.org/legal-articles/taxation-of-computer-software-the-israeli-tax-authority-position-20410> (дата обращения: 29.07.2020).
17. Tadmore N. Further Discussion on Income Characterization / N. Tadmore // *Canadian Tax Journal*. – 2004. – Vol. 52, № 1. – P. 124–140.
18. Tan G. Tax Treaties' Interpretation and Application under the Challenges of the Digital Economy-Issues Raised by PANAMSAT v Beijing State Tax Bureau / G. Tan // *Revenue Law Journal*. – 2006. – Vol. 16, № 1. – P. 66–75.
19. Forgione A. Clicks and mortar: taxing multinational business profits in the digital age / A. Forgione // *Seattle UL Review*. – 2002. – № 26. – P. 719–782.
20. McLure Ch.E. Jr. Taxation of Electronic Commerce in the European Union [Электронный ресурс] / C.E. McLure Jr. – Hoover Institute, Stanford University, 2002. – URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.95.5517&rep=rep1&type=pdf> (дата обращения: 29.07.2020).

REFERENCES

1. Terada-Hagiwara A., Gonzales K., Wang, J. Taxation Challenges in a Digital Economy – The Case of the People's Republic of China. *ADB Briefs*, 2019, no. 108, pp. 1-7. Available at: <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/504616/adb-brief-108-taxation-digital-economy-peoples-republic-china.pdf> (accessed on 29.07.2020).
2. Requena J.Á.G. Tax Treaty Characterization of Income Derived from Cloud Computing and 3D Printing and the Spanish Approach. *Intertax*, 2018, vol. 46, no. 5, pp. 408-421.
3. Yu R. Characterisation of E-Commerce Transactions: A Review of TAG Final Report on Tax Treaty Characterisation, 2001. Available at: <http://members.optushome.com.au/raymondnyu/pub/papers/eChar.pdf> (accessed on 29.07.2020).
4. Basu S. International taxation of e-commerce: Persistent problems and possible developments. *The Journal of Information, Law and Technology*, 2008, no. 1, pp. 1-25.
5. Badura E. Taxation Aspects of International E-Commerce. Paper presented at the Management International Conference, Opalija, 2019, 29 May - 1 June. Available at: <http://www.hippocampus.si/ISBN/978-961-6832-68-7/3.pdf> (accessed on 29.07.2020). DOI: 10.26493/978-961-6832-68-7.3.
6. Batayev A. V. Analysis of world trends in the field of cloud technology. *Epomen Scientific Journal*, 2019, no. 32, pp. 228-233.
7. Mckinon M. J. *An income tax proposal for inbound electronic services* (M.Sc. Diss.). University of Johannesburg, 2016. 110 p. Available at: <https://ujcontent.uj.ac.za/vital/access/services/Download/uj:24308/SOURCE1> (accessed on 29.07.2020).
8. Agarwal S. Taxation of E-commerce Companies. *Voice of Chartered Accountants*. 2015. Available at: http://voiceofca.in/siteadmin/document/05_08_15_Ecommerce.pdf (accessed on 29.07.2020).
9. Wheeler I.J., Wang S.E., Lloyd J.S. New Proposed Regulations on Cloud Computing and Digital Content Transactions. *Journal of Taxation of Investments*, 2020, vol. 37, no. 2, pp. 13-20.
10. Desai C. International Taxation – Royalty and Fees for Technical Services. *Foundation for International Taxation*. Available at: http://www.fitindia.org/downloads/Chhaya_Desai_2011.pdf (accessed on 29.07.2020).
11. Scornos D. Cloud computing and International Taxation. *Novità fiscali*, 2019, no. 10, pp. 468-470.

12. Tsokhorova O.O. *Definition of «electronic service» for the purposes of «Google tax»*. Zakon.ru. 27 May 2019. Available at: https://zakon.ru/blog/2019/05/27/opredelenie_elektronnoj_uslugi_dlya_celej_naloga_na_google (accessed on 29.07.2020). (In Russ.).
13. Khusnetdinov R.E. Direct taxation of foreign participants in e-business activities. *Akademija bjudzheta i kaznachejstva. Finansovyy zhurnal = Financial Journal*, 2011, no.2, pp. 141-150. (In Russ.).
14. Cicconi L. U.S. Tax Issues for Foreign Mobile Application Companies. *Tax Practice*. 12 February 2012. Available at: <https://www.gibsondunn.com/wp-content/uploads/documents/publications/Cicconi-USTaxIssuesforForeignMobileApplicationCompanies.pdf> (accessed on 29.07.2020).
15. Sathianathan M, Ramani M., Simhan R. Copyright or Copyrighted Article? The Debate Continues. 26 September 2013. Available at: <https://www.mondaq.com/india/withholding-tax/265396/taxing-times-copyright-or-copyrighted-article-the-debate-continues> (accessed on 29.07.2020).
16. Nov A. Taxation of Computer Software: the Israeli Tax Authority Position. Available at: <https://www.hg.org/legal-articles/taxation-of-computer-software-the-israeli-tax-authority-position-20410> (accessed on 29.07.2020).
17. Tadmor N. Further Discussion on Income Characterization. *Canadian Tax Journal*, 2004, vol. 52, no. 1, pp. 124-140.
18. Tan G. Tax Treaties' Interpretation and Application under the Challenges of the Digital Economy-Issues Raised by PANAMSAT v Beijing State Tax Bureau. *Revenue Law Journal*, 2006, vol. 16, no. 1, pp. 66-75.
19. Forgione A. Clicks and mortar: taxing multinational business profits in the digital age. *Seattle UL Review*, 2002, no. 26, pp. 719-782.
20. McLure Ch.E. Jr. Taxation of Electronic Commerce in the European Union. Hoover Institute, Stanford University, 2002. Available at: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.95.5517&rep=rep1&type=pdf> (accessed on 29.07.2020).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Милоголов Николай Сергеевич – кандидат экономических наук, ¹ заведующий лабораторией исследований налоговой политики, ² ведущий научный сотрудник

¹ Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС)

² Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации

¹ 119571, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, 84

² 127006, Россия, г. Москва, Настасьинский пер., 3/2

E-mail: milogolov@iep.ru

ORCID: 0000-0001-8858-0182

SPIN-код РИНЦ: 1661-8549; AuthorID: 707025

Берберов Азамат Бурханович – научный сотрудник Института экономической политики им. Е.Т. Гайдара

125993, Россия, г. Москва, Газетный пер., 3-5

E-mail: berberov@iep.ru

ORCID: 0000-0003-2739-8912

SPIN-код РИНЦ: 6489-3837; AuthorID: 935802

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Nikolay S. Milogolov – PhD in Economics; ¹ Head, Laboratory of Tax Policy Research; ² leading researcher ¹ Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA)

² Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

¹ 84, Vernadskogo pr., Moscow, 119571, Russia

² 3/2, Nastas'inskii per., Moscow, 127006, Russia

E-mail: milogolov@iep.ru

ORCID: 0000-0001-8858-0182

RSCI SPIN code: 1661-8549; AuthorID: 707025

Azamat B. Berberov – research associate Gaidar Institute for Economic Policy

3-5, Gazetnyi per., Moscow, 125993, Russia

e-mail: berberov@iep.ru

RSCI SPIN code: 6489-3837; AuthorID: 935802

ORCID: 0000-0003-2739-8912

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Милоголов Н.С. Налогообложение трансграничных операций, совершаемых в электронной форме: развитие подходов к классификации доходов / Н.С. Милоголов, А.Б. Берберов // Правоприменение. – 2020. – Т. 4, № 4. – С. 68–79. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(4).68-79.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Milogolov N.S., Berberov A.B. Taxation of cross-border digital transactions: development of approaches to income classification. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 4, pp. 68–79. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(4).68-79. (In Russ.).